

# TaxNewsLetter

## 2006



N. 3

**IN EVIDENZA IN QUESTO NUMERO:**

- LE INTERPRETAZIONI MINISTERIALI PIÙ SIGNIFICATIVE EMESSE NEI MESI DI MAGGIO - GIUGNO
- LA GIURISPRUDENZA TRIBUTARIA DI MAGGIOR INTERESSE PUBBLICATA NEI MESI DI MAGGIO E GIUGNO

*Le considerazioni svolte nel presente documento non devono ritenersi supporto sufficiente per l'adozione di decisioni operative.*

## INDICE

<i>PARTE PRIMA</i>	6
IMPOSTE DIRETTE	6
I. CIRCOLARI E RISOLUZIONI MINISTERIALI	6
1) IRAP – Base imponibile – Determinazione – Assunzione di disabili – Deducibilità delle spese – Ammissibilità – Art. 11 del D. Lgs n. 446/1996 – Agenzia delle Entrate – Ris. Min. del 16 maggio 2006, n. 64/E	6
2) RISCOSSIONE – Cessione dei crediti d’imposta –Art. 43- <i>bis</i> del D.P.R. n. 602/1973 – Art. 1, comma 7, lettera c), del D.M. 30 settembre 1997, n. 384 – Limiti di efficacia nei confronti dell’Amministrazione finanziaria – Agenzia delle Entrate – Ris. Min. del 16 maggio 2006, n. 67/E	7
3) REDDITI DI LAVORO AUTONOMO – Acquisto di una banca dati da parte di un libero professionista – Deduzione del costo dal reddito – Trattamento – Art. 54, comma2, e 103 del TUIR – Agenzia delle Entrate – Ris. Min. del 25 maggio 2006, n. 72/E	7
4) IMPOSTE SUI REDDITI – Art. 1, commi 469 – 476, della legge 23 dicembre 2005, n. 266 – Rivalutazione dei beni d’impresa e delle aree fabbricabili – Agenzia delle Entrate – Circ. Min. del 13 giugno 2006, n. 18/E	8
5) IRAP – Le modifiche al Modello UNICO-Irap per le banche e le assicurazioni. – Agenzia delle Entrate - Comunicato stampa del 19 giugno 2006.	10
6) IMPOSTE SUI REDDITI - Disciplina di contrasto alle operazioni di cessione delle partecipazioni cd “utili compresi” (dividend washing) – articolo 5- <i>quinqies</i> del D.L. n. 203 del 2005 (c.d. collegato fiscale alla Legge finanziaria per il 2006) – Agenzia delle Entrate – Circ. Min. del 14 giugno 2006, n. 21/E	10
7) IRAP – Costi sostenuti per il personale addetto alla ricerca e sviluppo – Art. 11 del D.Lgs 15 dicembre 1997, n. 446 – Agenzia delle Entrate - Ris. Min. del 16 giugno 2006, n. 82/E	12
8) REDDITI DI CAPITALE - Fondi comuni di investimento immobiliare – Modificazioni al regime tributario dei partecipanti – Art. 1, comma 481, della L. 23 dicembre 2005, n. 266 al regime fiscale degli apporti – Art. 3- <i>quater</i> del D.L. 3 agosto 2004, n. 220, convertito dalla L. 14 ottobre 2004, n. 25 – Agenzia delle Entrate – Circ. Min. del 19 giugno 2006, n. 22/E	13

II.	GIURISPRUDENZA	14
1)	IRES – Deducibilità dei costi di pubblicità per la promozione del marchio – Principio di inerenza - artt. 108 e 109, comma 5 del TUIR. Commissione Tributaria di Milano, sentenza del 21 marzo 2006 n. 76, pubblicata il 8 maggio 2006	14
2)	IRES - Iscrizione in bilancio a titolo di avviamento del maggior costo di acquisto delle azioni o quote rispetto al valore di libro – Ammissibilità – Prova dell'onerosità dell'acquisizione dell'avviamento. Corte di Cassazione, Sezione Tributaria, sentenza del 16 febbraio 2006 n. 12308, pubblicata il 24 maggio 2006	14
<b>PARTE SECONDA</b>		16
<b>IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO E ALTRE IMPOSTE INDIRECTE</b>		16
I.	CIRCOLARI E RISOLUZIONI MINISTERIALI	16
1)	IVA – Indicazione numero di partita IVA nel sito web – Chiarimenti – Articolo 35, comma 1, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633 – Agenzia delle Entrate – Ris. Min. del 16 maggio 2006, n. 60/E	16
2)	IVA – Prestazioni di servizio – Prestazioni intercorrenti tra casa madre e stabile organizzazione – Non imponibilità – Sentenza della Corte di Giustizia UE 23 marzo 2006, causa C-210/04 – Agenzia delle Entrate – Ris. Min. del 16 giugno 2006, n. 81/E	17
3)	IVA - REGISTRO - Fondi comuni di investimento immobiliare – Modificazioni al regime tributario dei partecipanti – Art. 1, comma 481, della L. 23 dicembre 2005, n. 266 al regime fiscale degli apporti – Art. 3- <i>quater</i> del D.L. 3 agosto 2004, n. 220, convertito dalla L. 14 ottobre 2004, n. 25 – Agenzia delle Entrate – Circ. Min. del 19 giugno 2006, n. 22/E	17
II.	GIURISPRUDENZA	19
1)	IVA - Operazione economica isolata, non diretta al mercato, compiuta da una società commerciale - Mancata prova della funzionalità dell'operazione al proprio settore operativo - Esclusione del diritto al rimborso. Corte di Cassazione, Sezione Tributaria, sentenza del 21 febbraio 2006 n. 10352, pubblicata il 5 maggio 2006	19
2)	IVA - Obblighi per gli Stati membri derivanti dagli artt. 21 e 22 della VI Direttiva CEE – Effettuazione di operazioni in uno Stato membro – Stabilimento in altro Stato UE – La designazione obbligatoria del rappresentante fiscale, imposta dalla legislazione statale, viola la VI Direttiva CEE. Corte di Giustizia UE, Sentenza del 15 giugno 2006, causa C-249/05	20

## ***PARTE PRIMA***

### ***IMPOSTE DIRETTE***

#### **I. CIRCOLARI E RISOLUZIONI MINISTERIALI**

- 1) IRAP – Base imponibile – Determinazione – Assunzione di disabili – Deducibilità delle spese – Ammissibilità – Art. 11 del D. Lgs n. 446/1996 – Agenzia delle Entrate – Ris. Min. del 16 maggio 2006, n. 64/E**

La Risoluzione in commento fornisce chiarimenti in ordine alla corretta determinazione della base imponibile IRAP in presenza di lavoratori disabili.

In particolare, l’Agenzia delle Entrate precisa che ai sensi dell’art. 11 del D.Lgs n. 446/1997 è ammessa la deduzione dalla base imponibile IRAP anche delle spese relative ai lavoratori disabili. Scopo della predetta agevolazione è quello di ridurre il costo del lavoro e, quindi, di rendere meno oneroso l’inserimento dei disabili nel mondo del lavoro.

La deduzione in commento (i) non è limitata ai disabili assunti nei limiti della quota di riserva obbligatoria prevista per i soggetti appartenenti alle categorie protette (di cui all’art. 3 del L. n. 68/1999); (ii) non opera alcuna distinzione tra l’inserimento nel lavoro di nuovi disabili e la conservazione del posto di lavoro per i soggetti la cui inabilità è stata riconosciuta durante l’attività lavorativa. In particolare, nel caso di sopravvenuta inabilità in costanza di rapporto di lavoro, l’esclusione dalla base imponibile IRAP decorre dal momento in cui il lavoratore ha acquisito lo status di disabile desumibile da specifica certificazione rilasciata dagli organi competenti.

**2) RISCOSSIONE – Cessione dei crediti d’imposta – Art. 43-bis del D.P.R. n. 602/1973 – Art. 1, comma 7, lettera c), del D.M. 30 settembre 1997, n. 384 – Limiti di efficacia nei confronti dell’Amministrazione finanziaria – Agenzia delle Entrate – Ris. Min. del 16 maggio 2006, n. 67/E**

La Risoluzione in oggetto fornisce chiarimenti in merito all’efficacia nei confronti dell’Amministrazione finanziaria della cessione dei crediti d’imposta chiesti a rimborso nella dichiarazione dei redditi.

Al riguardo l’Agenzia chiarisce che l’atto di cessione del credito, chiesto a rimborso tramite la dichiarazione dei redditi, è efficace nei confronti dell’Amministrazione finanziaria mediante notifica all’Ufficio delle Entrate o al Centro di servizio presso il quale è stata presentata la dichiarazione dei redditi, ovvero, al competente concessionario del servizio della riscossione.

Tuttavia, qualora al momento della notifica della cessione, il cedente sia interessato da iscrizioni a ruolo relative a tributi erariali, la cessione del credito è efficace nei confronti dell’Amministrazione finanziaria limitatamente agli importi che eccedono l’ammontare delle iscrizioni a ruolo. Ciò al fine di tutelare gli interessi erariali da eventuali pregiudizi che potrebbero derivare dall’utilizzo in compensazione legale del credito ceduto da parte del cessionario.

Resta fermo che la cessione a terzi del credito non interferisce sul complesso dei poteri e doveri connessi al rapporto d’imposta intercorso tra l’Amministrazione finanziaria ed il contribuente-cedente. Difatti si continua ad applicare in capo al contribuente-cedente le disposizioni relative al recupero di somme erroneamente rimborsate, in conseguenza di correzione di errori materiali, di rettifiche o di accertamenti. Inoltre, restano impregiudicati i poteri dell’Amministrazione finanziaria relativi al controllo delle dichiarazioni dei redditi, all’accertamento ed all’irrogazione delle sanzioni nei confronti del contribuente-cedente.

**3) REDDITI DI LAVORO AUTONOMO – Acquisto di una banca dati da parte di un libero professionista – Deduzione del costo dal reddito – Trattamento – Art. 54, comma 2, e 103 del TUIR – Agenzia delle Entrate – Ris. Min. del 25 maggio 2006, n. 72/E**

Con la presente Risoluzione, l’Agenzia delle Entrate riconosce che il costo sostenuto da un libero professionista per l’acquisto di una banca dati in cd-rom (su cui sono memorizzati file con schemi e modelli di documenti) può essere ammortizzato ai sensi dell’art. 54, comma 2, del TUIR, in quote costanti non superiori a quelle derivanti dall’applicazione dei coefficienti stabiliti

dal D.M. 31 dicembre 1988 oppure può essere dedotto integralmente per cassa se di importo inferiore ad Euro 516,46.

In altri termini si ritiene che la banca dati in questione viste le sue caratteristiche sia da considerare quale bene strumentale all'attività di lavoro autonomo avente utilità pluriennale.

Con riferimento al requisito della strumentalità, l'Agenzia precisa che un bene si definisce tale qualora sia possibile considerarlo un elemento patrimoniale destinato ad essere utilizzato durevolmente nell'ambito dell'attività.

**4) IMPOSTE SUI REDDITI – Art. 1, commi 469 – 476, della legge 23 dicembre 2005, n. 266 – Rivalutazione dei beni d'impresa e delle aree fabbricabili – Agenzia delle Entrate – Circ. Min. del 13 giugno 2006, n. 18/E**

Con la presente Circolare l'Agenzia delle Entrate fornisce chiarimenti in merito alla riapertura dei termini per la rivalutazione dei beni d'impresa e delle aree edificabili.

In particolare, la Legge n. 266/2005 (Finanziaria 2006), commi da 469 a 476, ha previsto due differenti tipi di rivalutazione: una generale che si riferisce a tutti i beni relativi all'impresa escluse le aree fabbricabili, ed una specifica che si riferisce a queste ultime.

La rivalutazione è consentita con riferimento ai beni iscritti nel bilancio relativo all'esercizio in corso alla data del 31 dicembre 2004 e va effettuata nel bilancio o rendiconto relativo all'esercizio purché approvato in data successiva al 1° gennaio 2006 (data di entrata in vigore delle disposizioni in commento).

La disciplina in esame richiama espressamente la precedente legge di rivalutazione (L. n. 342/2000). Al riguardo l'Agenzia precisa che si applicano tutte le disposizioni contenute in tale legge comprese quelle che consentono l'affrancamento ai fini fiscali dei maggiori valori iscritti in bilancio (c.d. riallineamento).

Tuttavia, la finanziaria 2006 differisce dalla precedente legge di rivalutazione per i seguenti aspetti: (i) pagamento in un'unica soluzione di una imposta sostitutiva in misura inferiore rispetto a quella originariamente prevista (12% per i beni ammortizzabili e 6% per i beni non ammortizzabili); (ii) differimento degli effetti fiscali al terzo esercizio successivo a quello in cui è effettuata la rivalutazione; (iii) possibilità di affrancare il saldo attivo di rivalutazione mediante il pagamento di una imposta sostitutiva del 7% da versare in tre rate annuali, entro il termine di versamento del saldo delle imposte sui redditi, nella misura del 10% nel 2006, 45% nel 2007 e 15% nel 2008; (iv) possibilità di effettuare la rivalutazione sulle aree edificabili non ancora edificate comprese quelle rilevanti come beni-merci.

Dopo aver esaminato l'ambito oggettivo e soggettivo di applicazione delle nuove disposizioni in tema di rivalutazione, l'Agenzia si sofferma, in particolare, sulle modalità operative della rivalutazione. I contribuenti possono adottare una delle seguenti modalità:

- rivalutazione del costo storico e del fondo di ammortamento lasciando invariata la durata del processo di ammortamento;
- rivalutazione del solo costo storico (tale metodo implica o un allungamento del processo di ammortamento se si lasci invariato il coefficiente precedentemente utilizzato, oppure un incremento del coefficiente, in tal caso si stanzeranno maggiori quote di ammortamento di cui si dovrà fare menzione in nota integrativa);
- riduzione del fondo di ammortamento (è il metodo meno vantaggioso da un punto di vista fiscale in quanto implica lo stanziamento di ammortamenti su un costo analogo a quello originario).

In ogni caso, dalla rivalutazione non può derivare un costo storico rivalutato superiore al valore di sostituzione intendendo per quest'ultimo il costo che si deve sostenere per l'acquisto di un bene nuovo della stessa tipologia oppure il valore attuale del bene incrementato dei costi di ripristino della sua originaria funzionalità. Inoltre, qualunque sia il metodo adottato il limite massimo della rivalutazione è dato dal valore economico del bene.

Come anticipato, ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP, il maggior valor attribuito in sede di rivalutazione si considera riconosciuto a decorrere dall'esercizio che inizia il 1° gennaio 2008 per i contribuenti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare. Pertanto, i benefici fiscali della rivalutazione in termini di quote di ammortamento deducibili, di minori plusvalenze e di plafond per il calcolo delle spese di manutenzione sono differiti a tale esercizio. In vigore del periodo di sospensione, l'eventuale cessione del bene comporta la caducazione degli effetti fiscali della rivalutazione. In tal caso, da un lato le plusvalenze (minusvalenze) saranno determinate senza tener conto del maggior valore iscritto in sede di rivalutazione e, dall'altro, sarà riconosciuto in capo al cedente un credito d'imposta pari all'ammontare dell'imposta sostitutiva riferibile ai beni ceduti. Allo stesso tempo si considera libera la parte della riserva di rivalutazione riferibile ai beni oggetto di cessione. Le predette disposizioni tuttavia non si applicano nel caso di cessione dei beni in neutralità fiscale.

Con particolare riferimento alle aree fabbricabili, la disciplina prevede espressamente che possono formare oggetto di rivalutazione tutte le aree edificabili comprese quelle non ancora edificate e quelle alla cui produzione o scambio è diretta l'attività di impresa.

Al riguardo l'Agenzia precisa che per poter fruire della rivalutazione è essenziale che l'area fabbricabile non sia stata oggetto di edificazione entro il termine di chiusura del bilancio relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2004. E' stabilito, infatti, che l'utilizzazione edificatoria dell'area deve avvenire entro 5 anni. In caso di mancata utilizzazione a scopi edificatori dell'area entro il quinquennio successivo alla rivalutazione, si decade dai relativi benefici fiscali.

Per effettuare la rivalutazione delle aree fabbricabili il contribuente deve pagare una imposta sostitutiva dell'IRPEF, dell'IRES e dell'IRAP pari al 19% del maggior valore iscritto in bilancio.

L'imposta sostitutiva deve essere versata in tre rate annuali, senza pagamento di interessi, entro il termine di versamento del saldo delle imposte sui redditi, rispettivamente secondo i seguenti importi: (i) 40% nel 2006; 35% nel 2007; (iii) 25% nel 2008.

Sul tema della rivalutazione si è pronunciata l'Assonime con Circolare n. 23 del 12 giugno 2006 cui si rimanda per ulteriori approfondimenti.

**5) IRAP – Le modifiche al Modello UNICO-Irap per le banche e le assicurazioni. – Agenzia delle Entrate - Comunicato stampa del 19 giugno 2006.**

Con la presente nota l'Agenzia delle Entrate comunica talune modifiche apportate al Modello Unico 2006 Irap SC ed alle relative istruzioni. Tali modifiche si sono rese necessarie in considerazione della volontà legislativa emergente dalla relazione tecnica al D.L. n. 168/2004 di rendere irrilevanti ai fini della determinazione della base imponibile dell'IRAP delle banche, degli enti finanziari e delle imprese assicurative qualunque componente reddituale che derivi dall'applicazione dell'art. 106 del TUIR e dell'art. 16, comma 9, del D. Lgs. n. 173/1997.

In particolare, l'Agenzia rende nota la eliminazione dal citato Modello dei seguenti righe della sezione II (Banche ed istituti finanziari):

- IQ21 “Riprese di valore su crediti verso la clientela”;
- IQ29 “Rettifiche di valore su crediti alla clientela”;
- IQ30 “Accantonamenti per rischi su crediti”;
- IQ31 “Rettifiche di valore su crediti impliciti”.

**6) IMPOSTE SUI REDDITI - Disciplina di contrasto alle operazioni di cessione delle partecipazioni cd “utili compresi” (dividend washing) – articolo 5-quinquies del D.L. n. 203 del 2005 (c.d. collegato fiscale alla Legge finanziaria per il 2006) – Agenzia delle Entrate – Circ. Min. del 14 giugno 2006, n. 21/E**

Nella Circolare n. 21 vengono forniti chiarimenti sulle rilevanti novità introdotte dall'art. 5-quinquies del D.L. n. 203/2005 (convertito con modificazioni dalla L n. 248/2005) concernenti l'attività di contrasto delle cosiddette operazioni di “dividend washing”.

Si tratta, come noto, delle operazioni di compravendita di azioni cosiddette “utili compresi” in cui:

- il cedente il più delle volte beneficia, in virtù del regime della participation exemption, della detassazione delle plusvalenze il cui valore è incrementato dalla presenza della cedola;

- il cessionario rivende, a sua volta, il titolo dopo aver incassato i dividendi in esenzione d'imposta, realizzando di conseguenza minusvalenze deducibili in misura corrispondente ai dividendi incassati.

L'Agenzia delle Entrate illustra gli aspetti generali e le modalità operative della disciplina sul "dividend washing" di cui al nuovo comma 3-*bis* dell'art. 109 del TUIR. Tale norma, in particolare, dispone la irrilevanza fiscale delle minusvalenze realizzate a seguito di operazioni del tipo descritto fino a concorrenza dell'importo non imponibile dei dividendi, ovvero dei loro acconti.

La disciplina in esame si applica a tutte le minusvalenze (e differenze negative tra ricavi e costi) realizzate a seguito della cessione di titoli partecipativi (azioni, quote, strumenti finanziari) comprese quelle effettuate nell'ambito di attività di trading prescindendo dal fatto che esse abbiano ad oggetto titoli negoziati o meno nei mercati regolamentati e che l'acquisto avvenga o meno da parte di soggetti del medesimo gruppo.

Ai fini dell'operatività della indeducibilità delle minusvalenze da realizzo sono richiesti i seguenti requisiti oggettivi: (i) possesso da meno di trentasei mesi dei titoli oggetto di cessione; (ii) assenza dei requisiti prescritti ai fini del regime della participation exemption fatta eccezione del requisito della residenza fiscale e della tipologia di attività esercitata; (iv) avvenuta distribuzione nei trentasei mesi precedenti la cessione di dividendi relativi ai titoli ceduti.

La disciplina di contrasto delle operazioni di "dividend washing" si applica con decorrenza dal 1° gennaio 2006. Pertanto, con riferimento alle cessioni poste in essere a partire da tale data, le minusvalenze (e le differenze negative) dovranno essere confrontate con i dividendi percepiti nei trentasei mesi precedenti.

E' precisato che ai fini del versamento degli acconti delle imposte sui redditi e dell'IRAP relativi al periodo di imposta in corso al 1° gennaio 2006, le imposte del periodo precedente devono essere rideterminate tenendo conto delle novità derivanti dalla normativa in commento.

Circa le modalità operative di applicazione della normativa in commento, l'Agenzia precisa che ai fini dell'individuazione dell'anzianità di titoli iscritti nell'attivo circolante oggetto di cessione, in mancanza di espressa previsione normativa il contribuente possa applicare (i) il metodo ordinariamente adottato in bilancio per la movimentazione e la valutazione del proprio magazzino titoli; (ii) oppure altro metodo che consenta la puntuale individuazione dell'anzianità dei singoli titoli ceduti, nonché dell'importo dei dividendi percepiti in relazione a questi ultimi nei trentasei mesi precedenti il realizzo.

Una volta che sono stati individuati il titolo oggetto della cessione e l'ammontare dei dividendi correlati si determina la minusvalenza (o la differenza negativa) e si procede al confronto tra i vari elementi al fine di stabilire l'applicabilità della disciplina sul "dividend-washing". La minusvalenza va confrontata con la quota non imponibile dei dividendi relativi alle

partecipazioni cedute: solo la quota di essa eccedente i dividendi medesimi potrà essere portata in deduzione. L'ammontare dei dividendi che misura l'entità della minusvalenza (o della differenza negativa) in deducibile va stornato dal monte dividendi rilevante all'atto della successiva cessione di titoli della medesima categoria. Non è consentito effettuare compensazioni con plusvalenze (o differenze positive) derivanti dalla cessione di altri titoli della medesima categoria.

Qualora il contribuente adotti un metodo di movimentazione e valutazione del magazzino (ad esempio il metodo del LIFO a scatti annuale) che implica una stratificazione dei titoli oppure un aggiornamento del costo medio in occasione di ogni acquisto (ad esempio il metodo del Costo medio ponderato), il monte dividendi percepiti nei trentasei mesi precedenti va stornato esclusivamente nel caso in cui le cessioni di titoli originano componenti negative di reddito mentre sono irrilevanti le cessioni da cui emergono differenze positive.

E' precisato che le disposizioni sul "dividend-washing" non pregiudicano l'applicabilità della norma antielusiva generale di cui all'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973. L'Agenzia ritiene, altresì, che i contribuenti possono avviare la procedura di interpello preventivo ai fini della disapplicazione dell'art.109, comma 3-bis, previa dimostrazione che nella fattispecie sottoposta all'attenzione degli Uffici finanziari non potevano verificarsi effetti elusivi.

Si rileva che nella Circolare sono fornite utili esemplificazioni ai fini della materiale applicazione della disciplina in commento. Inoltre, si richiama la Circolare n. 28 del 27 giugno 2006 dell' Assonime cui si rinvia per ulteriori chiarimenti sull'argomento.

**7) IRAP – Costi sostenuti per il personale addetto alla ricerca e sviluppo – Art. 11 del D.Lgs 15 dicembre 1997, n. 446 – Agenzia delle Entrate - Ris. Min. del 16 giugno 2006, n. 82/E**

Una società la cui unica attività consiste nello svolgimento di attività di ricerca e sviluppo, "senza nessuna successiva fase produttiva", ha chiesto di conoscere la corretta interpretazione della disposizione di carattere agevolativo contenuta nell'art. 11, comma 1, lettera a), del D. Lgs. n. 446/1996.

La citata disposizione è stata già oggetto di chiarimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate con sua Circolare n. 13/E del 2005 cui si rinvia per ulteriori approfondimenti.

In risposta allo specifico quesito posto, l'Amministrazione finanziaria con la presente Risoluzione ha precisato che la deduzione dalla base imponibile IRAP dei costi sostenuti per il personale addetto all'attività di ricerca e sviluppo trova applicazione anche nei confronti dei soggetti che svolgono unicamente attività di ricerca e sviluppo e che, pertanto, non utilizzano direttamente i sussultati della ricerca. La norma in commento, infatti, non subordina il

riconoscimento dell'agevolazione alla circostanza che il risultato dell'attività di ricerca e sviluppo sia utilizzato direttamente dall'impresa ai fini produttivi.

**8) REDDITI DI CAPITALE - Fondi comuni di investimento immobiliare – Modificazioni al regime tributario dei partecipanti – Art. 1, comma 481, della L. 23 dicembre 2005, n. 266 al regime fiscale degli apporti – Art. 3-*quater* del D.L. 3 agosto 2004, n. 220, convertito dalla L. 14 ottobre 2004, n. 25 – Agenzia delle Entrate – Circ. Min. del 19 giugno 2006, n. 22/E**

Con la presente Circolare, l'Agenzia delle Entrate fornisce chiarimenti in merito alle novità introdotte dalla Legge finanziaria 2006 in tema di applicazione della ritenuta alla fonte sui proventi delle quote dei fondi comuni d'investimento immobiliari immesse in un sistema di deposito accentrato. Nel commentare tali novità, l'Amministrazione finanziaria coglie l'occasione per fornire ulteriori chiarimenti in merito a talune modifiche apportate dal D.L. n. 220/2004 alla disciplina fiscale degli apporti ai fondi immobiliari.

A decorrere dal 1° gennaio 2006, in deroga al regime prescritto dall'art. 7 del D.L. n. 351/2001, qualora le quote dei fondi immobiliari siano immesse in un sistema di deposito accentrato, la ritenuta del 12,50% sui relativi proventi non è più applicata dalla società di gestione del risparmio che ha istituito il fondo bensì dall'intermediario presso il quale il titolare delle quote intrattiene un rapporto di custodia, deposito o amministrazione delle quote stesse.

Ne consegue che, l'intermediario depositario non solo ha l'obbligo di calcolare, applicare e versare la ritenuta ma ha, altresì, l'obbligo, in sede di dichiarazione annuale dei sostituti di imposta, di effettuare le prescritte comunicazioni nominative concernenti sia i soggetti cui la ritenuta è applicata a titolo di acconto, sia i proventi non imponibili corrisposti ai soggetti non residenti.

Nell'ipotesi in cui l'intermediario depositario non aderisca direttamente ad un sistema di deposito accentrato ma sub-depositi le quote presso un altro intermediario aderente a tale sistema, il soggetto obbligato ad applicare la ritenuta è, comunque, l'intermediario presso il quale il cliente ha in deposito le proprie quote.

Con riferimento alle modifiche apportate dal D.L. n. 220/2004, i chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate riguardano, in particolare, le speciali disposizioni previste in materia di IVA e di imposta di registro, ipotecaria e catastale per determinate tipologie di apporti ai fondi comuni di investimento immobiliari (si veda per un commento la parte II della presente lettera).

## II. GIURISPRUDENZA

- 1) **IRES – Deducibilità dei costi di pubblicità per la promozione del marchio – Principio di inerenza - artt. 108 e 109, comma 5 del TUIR. Commissione Tributaria di Milano, sentenza del 21 marzo 2006 n. 76, pubblicata il 8 maggio 2006**

La sentenza in commento, affronta il tema della deducibilità dei costi sostenuti per la campagna pubblicitaria di sostegno al marchio aziendale.

In particolare, i costi per la campagna pubblicitaria e promozionale di una società, fatta utilizzando il marchio internazionale della capogruppo estera, in mancanza di produzione del contratto che abilita la società italiana all'utilizzazione nel Paese del marchio in questione (contratto che certamente disciplina anche le modalità, le condizioni e l'accollo dei costi di tale utilizzo), non sono inerenti all'attività (perché finalizzate alla valorizzazione di un marchio sul quale la società italiana non può vantare alcun diritto) e quindi non sono deducibili dal reddito d'impresa, da un lato, né detraibili dall'IVA afferente i costi sostenuti, dall'altro.

Infatti, se, da un lato, il legislatore non vincola i comportamenti degli operatori economici entro gli schemi classici della pubblicità-prodotto, proprio perché, al contrario, l'ampia nozione di spesa di pubblicità e propaganda prevista dall'art. 108 del T.U.I.R. consente di scegliere le modalità pubblicitarie ritenute più idonee, dall'altro tali costi devono però necessariamente essere correlati all'incremento delle vendite, per non sconfinare nel generico accrescimento del prestigio e dell'immagine aziendale, tipico elemento che contraddistingue, invece, le spese di rappresentanza.

- 2) **IRES - Iscrizione in bilancio a titolo di avviamento del maggior costo di acquisto delle azioni o quote rispetto al valore di libro – Ammissibilità – Prova dell'onerosità dell'acquisizione dell'avviamento. Corte di Cassazione, Sezione Tributaria, sentenza del 16 febbraio 2006 n. 12308, pubblicata il 24 maggio 2006**

La Corte di Cassazione ha esaminato una fattispecie relativa ad un'incorporazione di una società di capitali, le cui quote od azioni siano detenute dall'incorporante, la quale, annullando le quote od azioni medesime, ha facoltà di recuperare contabilmente il maggiore costo di esse rispetto al minor valore "di libro" del patrimonio netto dell'incorporata, ove la relativa divergenza dipenda

dall'avviamento dell'azienda dell'incorporata stessa, iscrivendo nell'attivo del bilancio (o del conto economico) una corrispondente posta di avviamento.

La Corte ha affermato, con riguardo al caso di specie che la controllante, annullando le quote od azioni medesime, ha facoltà di recuperare contabilmente il maggiore costo di esse rispetto al minor valore "di libro" del patrimonio netto dell'incorporata, ove la relativa divergenza dipenda dall'avviamento dell'azienda dell'incorporata stessa, iscrivendo nell'attivo del bilancio (o del conto economico) una corrispondente posta di avviamento, senza con ciò incorrere in un incremento del reddito tassabile, ai sensi dell'art. 172 del D.P.R. n. 917 del 1986 e può inoltre detrarre dall'imponibile quote annuali di ammortamento del valore dell'avviamento, a norma dell'art. 103 del medesimo D.P.R. n. 917 del 1986, ove l'onerosità dell'acquisizione di tale avviamento sia in sé evidenziata dalla contestualità o comunque prossimità nel tempo dell'incorporazione rispetto all'acquisto di dette partecipazioni, oppure, in ipotesi di soluzione di continuità fra le due operazioni, sia dimostrata la riferibilità di parte del prezzo pagato per quelle partecipazioni all'avviamento poi incamerato con la fusione.

## **PARTE SECONDA**

### **IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO E ALTRE IMPOSTE INDIRETTE**

#### **I. CIRCOLARI E RISOLUZIONI MINISTERIALI**

- 1) IVA – Indicazione numero di partita IVA nel sito web – Chiarimenti – Articolo 35, comma 1, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633 – Agenzia delle Entrate – Ris. Min. del 16 maggio 2006, n. 60/E**

Con la presente Risoluzione, l’Agenzia delle Entrate fornisce chiarimenti in merito all’obbligo di indicazione del numero di partita IVA nella home page del sito web utilizzato per scopi meramente pubblicitari da parte di soggetti esercenti imprese, arti e professioni per attività diverse dal commercio elettronico.

Ai sensi dell’articolo 35, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972, il numero di partita IVA “(...) *deve essere indicato nelle dichiarazioni, nella home-page dell’eventuale sito web ed in ogni altro documento ove richiesto*”.

Ne consegue l’obbligo di indicazione per tutti i soggetti passivi IVA che dispongono di un sito web relativo all’attività esercitata, quand’anche il sito sia utilizzato per scopi unicamente pubblicitari e, dunque, a prescindere dalle concrete modalità di esercizio dell’attività.

L’agenzia mette in evidenza che la natura e le finalità della disposizione citata differiscono da quelle proprie della disposizione contenuta nella lettera e) del successivo comma 2.

Quest’ultima, infatti, riguarda specificamente i soggetti che svolgono attività di commercio elettronico ed, in particolare, si riferisce al contenuto della dichiarazione di inizio attività.

Come noto, la presentazione della dichiarazione di inizio attività costituisce un adempimento che precede l’attribuzione del numero di partita IVA e che risponde, tra l’altro, all’esigenza di far acquisire all’Amministrazione finanziaria informazioni inerenti all’attività da esercitare.

A supporto della propria tesi, l’Agenzia sostiene che interpretazioni differenti non potrebbero giustificare l’espressione utilizzata dal legislatore nel citato art. 35 laddove qualifica il sito come “eventuale”, posto che, l’esistenza di uno spazio web è essenziale (e non eventuale) nell’ipotesi di svolgimento di attività di commercio elettronico.

**2) IVA – Prestazioni di servizio – Prestazioni intercorrenti tra casa madre e stabile organizzazione – Non imponibilità – Sentenza della Corte di Giustizia UE 23 marzo 2006, causa C-210/04 – Agenzia delle Entrate – Ris. Min. del 16 giugno 2006, n. 81/E**

La sentenza indicata in oggetto ha stabilito, con esclusivo riferimento all’applicazione dell’Imposta sul Valore Aggiunto, che i costi imputati alla stabile organizzazione dalla propria casa madre a fronte di prestazioni di servizi resi da quest’ultima in favore della prima, non sono rilevanti ai fini del tributo in quanto la stabile organizzazione situata in altro Stato membro non è considerato soggetto passivo IVA.

Alla luce di quanto sopra, con la presente Risoluzione, l’Agenzia delle Entrate comunica che deve considerarsi revocato l’orientamento ministeriale espresso con nota n. 330470 del 1981 secondo le prestazioni di servizio intercorrenti tra casa madre e stabile organizzazione si consideravano operazioni rilevanti ai fini IVA.

Pertanto, al fine di uniformarsi alla pronuncia della Suprema Corte Europea le prestazioni di servizi rese da casa madre estera a stabile organizzazione italiana e viceversa si devono considerare quali operazioni fuori campo IVA

L’Agenzia precisa altresì che il predetto orientamento si considera esteso anche al caso di rapporti con Paesi non appartenenti all’Unione Europea.

**3) IVA - REGISTRO - Fondi comuni di investimento immobiliare – Modificazioni al regime tributario dei partecipanti – Art. 1, comma 481, della L. 23 dicembre 2005, n. 266 al regime fiscale degli apporti – Art. 3-*quater* del D.L. 3 agosto 2004, n. 220, convertito dalla L. 14 ottobre 2004, n. 25 – Agenzia delle Entrate – Circ. Min. del 19 giugno 2006, n. 22/E**

In occasione dei chiarimenti forniti in merito alla tassazione delle quote dei fondi immobiliari immessi in un sistema di deposito accentrato (al riguardo si veda la parte I della presente lettera) l’Agenzia delle Entrate si è altresì soffermata su talune modifiche apportate dal D.L. 220/2004 alla disciplina fiscale degli apporti ai fondi comuni di investimento immobiliari chiusi.

Ai sensi del citato Decreto, gli apporti costituiti da una pluralità di immobili prevalentemente locati al momento dell'apporto, si considerano assimilabili alle operazioni di conferimento di azienda o di rami di azienda.

In particolare:

- ai fini IVA, i predetti apporti non sono considerati “cessioni di beni”, in quanto assimilabili alle cessioni e ai conferimenti in società o altri enti che hanno per oggetto aziende o rami di azienda. Ne consegue l'esclusione dal campo di applicazione del tributo e dai connessi adempimenti;
- ai fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale, gli stessi apporti sono assimilati ai conferimenti di aziende e di singoli rami di azienda e pertanto sono assoggettati ai predetti tributi indiretti in misura fissa.

La disciplina degli apporti in commento ha effetto retroattivo a decorrere dal 1° gennaio 2004. L'efficacia retroattiva esplica i suoi effetti anche ai fini sanzionatori. L'Agenzia precisa che non si considerano passibili di sanzione i comportamenti tenuti a decorrere dal 1° gennaio 2006, che malgrado risultino in contrasto con la normativa all'epoca vigente siano tuttavia conformi alla disposizione retroattiva introdotta dal Decreto in commento.

Per contro, agli apporti non costituiti da una pluralità di beni immobili prevalentemente locati, si applicano le disposizioni di carattere generale in materia di IVA, nonché quelle relative agli effetti dell'imposta di registro, ipotecaria e catastale di cui rispettivamente agli artt 8 e 9 del Decreto in esame. In merito, l'Agenzia ha già fornito chiarimenti con sua Circolare n. 47/E del 2003 cui si rinvia per ulteriori approfondimenti.

## II. GIURISPRUDENZA

1) **IVA - Operazione economica isolata, non diretta al mercato, compiuta da una società commerciale - Mancata prova della funzionalità dell'operazione al proprio settore operativo - Esclusione del diritto al rimborso. Corte di Cassazione, Sezione Tributaria, sentenza del 21 febbraio 2006 n. 10352, pubblicata il 5 maggio 2006**

La fattispecie esaminata si riferisce al mancato riconoscimento del diritto al rimborso IVA in favore di una società che ha acquistato un complesso immobiliare concesso poi in locazione ad altra società socia, pressoché totalitaria, della locatrice e avente la stessa residenza anagrafica e la medesima ristretta base societaria.

Le ragioni dell'esclusione del diritto al rimborso sono state individuate, nella circostanza che la società non ha, né sostenuto, né dimostrato di essere un'impresa immobiliare o un'impresa operante in un altro settore che abbia posto in essere, eccezionalmente, un'operazione di carattere immobiliare, funzionale all'attività svolta nel proprio settore operativo.

Nella sentenza in commento, la Corte di Cassazione ha escluso quindi che, un'operazione economica isolata, compiuta da una società commerciale, non diretta al mercato - quand'anche l'atto costitutivo o lo statuto sociale prevedano che la stessa possa compiere operazioni di acquisto, ristrutturazione, vendita e locazione d'immobili - di per sé sola possa valere a dare consistenza ad un'attività imprenditoriale capace di giustificare l'inerenza dell'operazione passiva all'attività svolta.

Al riguardo risulta assolutamente necessario che la società dimostri, o che l'operazione, apparentemente singola, non sia isolata e che sia inserita in una specifica attività imprenditoriale, oppure che essa s'inserisca in una attività immobiliare così che - in ambedue i casi - sia destinata, almeno in prospettiva, a generare un lucro in proprio favore.

Infatti, nella disciplina anteriore all'entrata in vigore dell'art. 37-*bis* del D.P.R. n. 600/1973, pur non esistendo nell'ordinamento fiscale italiano una clausola generale antielusiva, non può negarsi l'emergenza di un principio tendenziale, desumibile dalle fonti comunitarie e dal concetto di abuso del diritto elaborato dalla giurisprudenza comunitaria, secondo cui non possono trarsi benefici da operazioni intraprese ed eseguite al solo scopo di procurarsi un risparmio fiscale.

- 2) **IVA - Obblighi per gli Stati membri derivanti dagli artt. 21 e 22 della VI Direttiva CEE – Effettuazione di operazioni in uno Stato membro – Stabilimento in altro Stato UE – La designazione obbligatoria del rappresentante fiscale, imposta dalla legislazione statale, viola la VI Direttiva CEE. Corte di Giustizia UE, Sentenza del 15 giugno 2006, causa C-249/05**

Il principio espresso dalla Corte di Giustizia UE nella sentenza in commento può sintetizzarsi come segue.

Lo Stato membro, che imponga la designazione di un rappresentante fiscale ai soggetti passivi non stabiliti in uno Stato membro UE, ma che vi effettuano operazioni imponibili e sono stabiliti in un altro Stato membro o in uno Stato terzo con il quale è stata conclusa una convenzione in tema di reciproca assistenza delle Autorità competenti per ciò che riguarda le imposte indirette il cui campo di applicazione corrisponde a quello definito dalla direttiva del Consiglio n. 308/1976 (in tema di recupero dei crediti relativi ad alcuni contributi, diritti, tasse e altre misure, come modificata dalla direttiva del Consiglio n. 44/2001) e dal regolamento del Consiglio n. 1798/2003 (riguardante la cooperazione amministrativa nell'ambito IVA) uno Stato appartenente all'Unione europea viene meno agli obblighi ad esso incombenti in virtù degli artt. 21 e 22 della VI direttiva CEE, come modificata dalla direttiva del Consiglio n. 115/2001.